

新《企业会计准则》下的资产评估调账初探

► 王明伟

近年来,随着企业改制、企业合并或重组业务的频繁发生,新《企业会计准则》下资产评估业务调账成了企业改制和重组业务会计处理中绕不开的话题。自2007年起,新《企业会计准则》中不再将历史成本原则作为会计核算的唯一原则,并且大量使用了公允价值和可变现净值及现值的概念,但这并不意味着企业可以随意调整资产的账面价值,因为公允价值和可变现净值及现值有着严格的限定。本文从资产评估是否可以调账的各种情形入手,结合笔者实务中遇到的审计案例剖析了如何进行资产评估的调账,并对资产评估调账几个延伸问题进行了探讨。

一、资产评估增(减)值可以调账的情形

(一) 资产评估增(减)值调账涉及的相关行业规定

随着市场经济的发展,交易行为的

增多,资产评估事项也越来越多,企业在进行改制、购买股权、企业兼并、资产置换、以非现金资产抵债、以非现金资产对外投资、债转股、企业清算、增资扩股、将资产抵押等经济业务活动中往往都需要进行资产评估,但不是所有资产评估者都可以调账。关于资产评估增(减)值可以调账的情形,有关法律法规已有规定,详见表1。

《财政部关于股份有限公司进行资产评估增值处理的复函》(以下简称《复函》)首次提到了企业可以评估调账的两种情形,即法定重估和企业产权变动。企业会计准则解释第1号和第2号可以说是在实施新《企业会计准则》后,对企业出现的法定重估情况和相关资产、负债发生评估增(减)值时,可以对相关资产和负债的账面价值进行调整的规定。而《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》(以下简称《暂行规定》)则是对《复函》的进一步解释,是企业

出现“产权变动”的一种情况,即被兼并的企业在产权发生变动时,应当按照评估结果进行调账。《暂行规定》是在新《企业会计准则》出台前对相关业务的规定,在新《企业会计准则》实施后,企业之间的兼并和收购行为则按照《企业会计准则—企业合并》的规定被拆分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并由于基于历史成本观进行计量并核算,并不核算被兼并企业或被收购企业的可辨认净资产公允价值,也不涉及资产评估计量的问题;非同一控制下的企业合并基于公允价值观进行计量并核算,需要对被兼并企业或被收购企业按可辨认净资产公允价值进行计量,从而会触发资产评估的话题,故在《企业会计准则讲解—企业合并》一章中对非同一控制下企业合并中的被购买方的会计处理进行了专门的规定,即“非同一控制下的企业合并中,购买方通过企业

表 1 关于资产评估调账情形的规定

序号	文件名称	相关规定
1	《财政部关于股份有限公司进行资产评估增值处理的复函》(财会字[1995]25号)	资产重组增值只有在法定重估和企业产权变动的情况下,才能调整被重估资产账面价值。
2	财政部关于印发《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》的通知(财会[1997]30号)	经批准被兼并的企业,按照规定由法定资产评估机构对其财产进行资产评估,评估资产价值报国有资产管理部门审批确认后,进行如下处理:企业应按批准评估确认的资产价值调整有关资产的账面价值。
3	财政部关于印发《企业会计准则解释第1号》的通知(财会[2007]14号)	企业引入新股东改制为股份有限公司,相关资产、负债应当按照公允价值计量,并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时,初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和。
4	财政部关于印发企业会计准则解释第2号的通知(财会[2008]11号)	企业进行公司制改制的,应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本,该成本与其账面价值的差额,应当调整所有者权益;企业的子公司进行公司制改制的,母公司通常应当按照《企业会计准则解释第1号》的相关规定确定对子公司长期股权投资的成本,该成本与长期股权投资账面价值的差额,应当调整所有者权益。
5	《企业会计准则讲解》2010版	被购买方的会计处理--非同一控制下的企业合并中,购买方通过企业合并取得被购买方100%股权的,被购买方可以按照合并中确定的可辨认资产、负债的公允价值调整其账面价值。除此之外,其他情况下被购买方不应因企业合并改记有关资产、负债的账面价值。

合并取得被购买方100%股权的,被购买方可以按照合并中确定的可辨认资产、负债的公允价值调整其账面价值。除此之外,其他情况下被购买方不应因企业合并改记有关资产、负债的账面价值。”

(二) 实务工作中对资产评估增(减)值调账的区别对待

目前,我国法律对于“法定重估”和“企业产权变动”并无统一的规定,而散见于各种法律文件中。在会计实务工作中还需结合各类企业的实际情况进行区分对待:

1. 国有、集体企业改组中对资产评估的处理

由于各种原因,国有企业在经营过程中可能需要进行“法定重估”,尤其在改制期间。《国有资产评估管理办法施行细则》第50条规定:“国有资产管理行政主管部门确认的净资产价值应作为国有资产折股和确定各方股权比例的依据。注册会计师对准备实行股份制企业的财务和财产状况进行验证后,其验证结果与国有资产管理行政主管部

门确认的资产评估结果不一致需要调整时,必须经原资产评估结果确认机关同意。”《股份有限公司国有股权管理暂行办法》第12条规定:“国有资产严禁低估作价折股,一般应以评估确认后净资产折为国有股的股本。”由于国有企业和集体企业在日常经营中往往受到上级主管部门的日常监管,国有企业主要的监管部门是各级的国资委,集体企业的监管部门是各级的政府等主管部门,这些企业在发生“法定重估”时,程序较为严谨,需层层上报,并在得到核准后方可实施。故法律也规定了国有企业、集体企业在股份制改组时可以进行评估并调账,这也是我们目前进行评估调账的主要法律依据。

2. 有限责任公司改组中对资产评估增(减)值的处理

《公司法》第99条规定:“有限责任公司依法经批准变更为股份有限公司时,折合的股份总额应当等于公司净资产额。”该条款虽未从字面上涉及评估调账一事,但根据笔者的理解,有限责任公司变更为股份有限公司时,可

以进行评估,但不能据以调账。目前登陆深交所的众多中小板IPO企业特别是民营企业在有限公司改制为股份有限公司时,法律上并未明确要求进行“法定重估”。尽管实践中工商部门或者券商部门可能会要求企业进行资产评估,但是由于该评估并非法定,因此对于增值部分一般不需进行账务处理,一般仍按有限公司账面净资产折合股份公司净资产。

3. 创业板发行上市中对资产评估增(减)值的处理

《创业企业股票发行上市条例实施细则(草稿)》(以下简称《创业细则》)第8条第3款规定:“原企业改制设立或有限责任公司依法变更为股份有限公司后,会计核算采用的计价基础发生改变的,不得连续计算原企业或有限责任公司的营业记录。”该条款虽未对评估调账明令禁止,但规定评估调账后不得连续计算经营业绩,也可以看做是对评估调账的一种不支持或是否定。

由此可见,资产评估结果可以进行调账的前提条件是“法定重估和企业产权变动”,除此之外资产评估的结果不应予以调账。这两种情形之所以可以调账是因为改组后的企业和被收购兼并但保留法人资格的企业均发生了实质性的变化,相当于一个新企业的开始;而整体兼并但不再保留法人资格的企业相当于兼并企业买进了被兼并企业的净资产,应当按被兼并企业各项资产的公允价值入账。根据现行法规的精神,改组设立的股份有限公司往往需进行资产评估,但实务中往往是在主板上市的国有、集体企业可以根据评估结果进行调账;而作为深交所中小板上市主力的民营企业在股份制改制中并不按评估结果进行调账。

通过上面的阐述,可以分析得出在企业向银行申请贷款、以非货币性资产对外投资经济行为过程中,虽然也发生了资产评估增值业务,但并未发生“法定重估和企业产权变动”的情形,故不对评估增值或减值进行调账。比如,企业因向银行贷款,由贷款银行指定的资产评估机构或企业自行委托的评估机构对企业进行资产重估发生的资产评估增值,只能作为银行对企业进行放贷的依据,不属于法定重估,企业不得自行调整资产的账面价值。而国有企业按照国家规定进行的清产核资业务,由于评估增(减)值由国家有关部门要求进行了法定重估,故评估增减值可以在有关部门批准后进行调账。

在企业“产权变动”前提下的评估增(减)值可以进行调账还需满足100%的股权变动,即公司购买其他企业部分股权时,被购买企业的账面价值应当保持不变。由此可知,部分股权变动并不属于该意义上的“产权变动”,不能调账,也不能转增资本。

二、资产评估调账的具体处理实务

清楚了何种情况下的资产评估增值(或减值)需要进行调账后,调账本身就相对简单多了。评估调账是指对调账日重组范围内的资产按照资产评估结果进行调整。由于评估基准日到调账日一般有一个较长的时间间隔,这段时间内企业的经营活动会导致资产形态和数量发生变化,所以调账时需分析评估基准日与调账日资产形态和数量的差异。

(一) 流动资产的评估调账处理实务

企业的流动资产由于周转速度快,可以比较流动资产周转时间与评估基准日到调账日的时间间隔。企业改制由于



在企业“产权变动”前提下的评估增(减)值可以进行调账还需满足100%的股权变动,即公司购买其他企业部分股权时,被购买企业的账面价值应当保持不变。由此可知,部分股权变动并不属于该意义上的“产权变动”,不能调账,也不能转增资本。



大量的手续需要办理,评估基准日到调账日的时间间隔往往大于流动资产周转时间,可以假设评估基准日的流动资产在这段时间内已经进行过一次流转,流动资产的评估增减值不需要调整。但是,一些特殊的情况需要我们关注,如一些流转速度慢,评估出现减值的流动资产,如果在调账日仍然存在,则需要进行调整。又如评估报告对残次冷背的存货或账龄长的应收款项进行了评估减值处理,而这些资产在调账日仍存在,就需要进行个别分析调整。

(二) 非流动资产的评估调账处理实务

固定资产由于周转速度慢,是评估调账的主要方面。实务中,应对照评估明细表,按照有关评估调账法规的规定,将评估增(减)值记入账簿中。在调账日企业调账后,固定资产的账面价值等于调账前固定资产的账面价值与评估增减值之和,还应该扣除评估基准日至公司成立日之间固定资产评估增值的折

旧影响。

(三) 评估调账的具体会计处理实务

具体到会计实务处理中,评估调账又分分录调整法和重新建账法。实务中比较推崇的是分录调整法,分录调整法下又可根据企业评估资产的实际情况采用个别调整或综合调整。个别调整适用于单项资产价值较大,需将每一项资产的增(减)值部分进行入账,如评估增(减)值的房屋建筑物等固定资产;综合调整适用于单项资产价值较低而又数量繁多的情况下,如评估增(减)值的电子类固定资产,数量众多,而净值又较小的,可以将该类别的固定资产通过一笔分录综合进行调整。不管哪种方法均需要对增(减)值部分资产重新建立卡片或台账进行管理,由于评估增值部分的资产对应的折旧或摊销在税前不能列支,故单独管理和核算也有利于年终企业所得税汇算清缴时方便进行纳税调整。

评估调账的会计处理分录一般为:

评估增值时

借:某某资产

贷:资本公积

贷:递延所得税负债

评估减值时

借:资本公积

借:递延所得税资产

贷:某某资产

三、资产评估调账的其他延伸问题

在企业改制和企业重组而发生评估调账时,还会伴随一些其他问题的产生,如评估增(减)值资产的涉税事项,评估增值净资产是否可以转增实收资本等,下面对资产评估调账中遇到的常见问题再进行简要剖析。

（一）资产评估增值企业的企业所得税相关处理

《企业所得税法实施条例》第56条规定，企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础。此处所称历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。因此，企业因改制对资产进行评估时，如果评估后该项资产的所有权仍属于该公司，其资产的计税成本不变，资产评估增值部分不缴纳企业所得税；同时由于税法上认可的是资产的历史成本，故评估调账增加的部分对应的折旧或摊销额也不能在税前扣除。如果评估后该项资产用于对外投资等情形改变了资产的所有权，则应按资产的公允价值确认收入、按历史成本确认资产的计税基础扣除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额作为扣除项目，计缴企业所得税。

在会计处理中，由于评估增值在会计账面上已进行调整，故出现会计上的账面价值与税法上的计税基础存在差异，会计核算中可通过“递延所得税负债”（同理，评估减值可通过“递延所得税资产”）反映，差额部分计入资本公积。评估增值的本期摊销部分，由于纳税调整考虑导致本期计入所得税费用增加，同时由于评估增值本身并不对企业当期净利润产生影响，故需对评估增值的本期摊销部分通过“借：递延所得税负债 贷：所得税费用 - 递延所得税费用”进行抵消，这样才能保证对本期的所得税费用不产生影响。

那么，对评估增值的资产在满足评



在会计处理中，由于评估增值在会计账面上已进行调整，故出现会计上的账面价值与税法上的计税基础存在差异，会计核算中可通过“递延所得税负债”（同理，评估减值可通过“递延所得税资产”）反映，差额部分计入资本公积。



估增值调账情况下增加了资本公积后，再通过资本公积转增企业法人股东实收资本（或股本）的，是否需要缴纳企业所得税呢？个人认为，不需要缴纳企业所得税的，因为在这个过程中并没有产生利润，也无应税收入产生。

（二）企业以包括资产评估增值在内的资本公积转增个人股本涉及个人所得税的相关处理

《国家税务总局关于资产评估增值计征个人所得税问题的通知》（国税发〔2008〕115号）中第1条规定“个人股东从被投资企业取得的、以企业资产评估增值转增个人股本的部分，属于企业对个人股东股息、红利性质的分配，按照利息、股息、红利所得项目计征个人所得税。税款由企业转增个人股本时代扣代缴。”实践中对该过程中个人所得税是否计缴及缴纳的时点相对较为灵活，既可能在转股时征收，也可能在个人转让其股权或企业清算时征收。部分地区为鼓励企业上市，甚至规定对属

于个人股东的评估增值部分暂不征收个人所得税，或在向主管税务机关备案后，在取得股权分红派息时，再向个人征收评估增值部分的个人所得税。

（三）资产评估增值企业在发生产权转让时有关各方的企业所得税计缴问题

《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）第4条的第（3）款和第（4）款分别对企业股权收购、资产收购重组交易和企业合并中的企业所得税涉税事项做出了规定：

（1）被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。（2）收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。（3）被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。这样也就明确了发生产权转让的被收购方，资产转让或股权转让的收益或损失需要计缴企业所得税；收购方取得的资产或股权在税法上按照评估的结果得以承认，也意味着收购方的长期股权投资可以按照公允价值（评估值）入账，在以后股权处置中自然可以按照入账的公允价值抵扣处置损益后的差额部分计缴企业所得税。被收购企业的相关所得税事项保持不变，也就印证了前述所说的资产评估增值企业自身在股东发生变动的情况下，不需计缴企业所得税。当然，如果收购企业和被收购企业在满足特定条件下，还可以适用特殊性税务处理。

作者单位：天健会计师事务所